publika

Gli approfondimenti di Publika

Approfondimento n° 78 – settembre 2019

- IL RECUPERO DELLE SOMME VA OPERATO SOLO AL NETTO DEI CONTRIBUTI E NON DELL'IRPEF
- TRATTAMENTO FISCALE DEL RECUPERO DELLE SOMME: L'AGENZIA DELLE ENTRATE SI ESPRIME

A cura di Consuelo Ziggiotto

Corso di formazione su:

TUTTO QUELLO CHE CAMBIA NELLA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

Scarica il programma e scopri la più vicina sede di svolgimento dei corsi

IL RECUPERO DELLE SOMME VA OPERATO SOLO AL NETTO DEI CONTRIBUTI E NON DELL'IRPEF

TRATTAMENTO FISCALE DEL RECUPERO DELLE SOMME: L'AGENZIA DELLE ENTRATE SI ESPRIME

A cura di Consuelo Ziggiotto

1.Premessa.

La ripetizione di somme indebitamente erogate al lavoratore dipendente è regolata all'art. 2033 del c.c.[1] e riguarda esclusivamente le somme da quest'ultimo effettivamente percepite. Questo è quanto la prevalente giurisprudenza è orientata a confermare, mossa dall'assunto che il datore di lavoro non può pretendere di ottenere la restituzione delle somme al lordo delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali, posto che le stesse non sono mai entrate nella disponibilità patrimoniale del dipendente.
Se da un lato la giurisprudenza si muove unanime nel ribadire che non si può chiedere in restituzione ciò che non ha mai fatto parte della propria sfera patrimoniale, dall'altro, mancano istruzioni operative congruenti con questo principio[2].
La mancanza di certezza operativa non riguarda la partita dei contributi previdenziali e assistenziali, che vanno decurtati dall'imponibile lordo, oggetto di richiesta al lavoratore, quanto piuttosto gli aspetti fiscali.
L'Agenzia delle entrate già dal 2008 si è discostata dagli orientamenti giurisprudenziali, mettendo in difficoltà gli enti nel dare concreta esecuzione ad un recupero.
La stessa agenzia di recente è tornata sull'argomento, ribadendo fermamente la sua posizione in risposta ad un interpello che andremo a commentare, non prima di aver riepilogato le diverse posizioni.

2. Giurisprudenza dalla parte del recupero netto.

Consiglio di Stato, sentenza n. 1164 del 2009

La ripetizione dell'indebito nei confronti del dipendente non può non avere ad oggetto le somme da quest'ultimo percepite in eccesso, vale a dire quanto e solo quanto effettivamente sia entrato nella sfera patrimoniale del dipendente.

---

[1] Art. 2033 c.c. "*Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato [c.c. 1185, 1463, 2039]. Ha inoltre diritto ai frutti e agli interessi [c.c. 1282] dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda [c.c. 1148, 2036]*"
[2] Si legga approfondimento Ziggiotto n.68 del settembre 2017

L'Amministrazione non può invece pretendere di ripetere somme al lordo delle ritenute fiscali (previdenziali e assistenziali), allorché le stesse non siano mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.
Quanto, poi, alle ritenute e versamenti fiscali erroneamente disposti dall'amministrazione quale sostituto d'imposta, l'amministrazione può provvedere alla richiesta di rimborso direttamente nei confronti del fisco, allorché ne sussistano le condizioni[3].

Consiglio di Stato, sentenza n. 3984 del 2011
La ripetizione dell'indebito nei confronti del dipendente, da parte dell'Amministrazione, non può che avere ad oggetto le somme da quest'ultimo percepite in eccesso, ossia quanto e solo quanto effettivamente sia entrato nella sfera patrimoniale del dipendente, non potendosi, invece, pretendere la ripetizione di somme al lordo delle ritenute fiscali, allorché le stesse non siano mai entrate nella sfera patrimoniale del dipendente.
Corte di Cassazione, sentenza n. 18584 del 2008
Nell'ipotesi in cui il lavoratore sia tenuto a restituire somme al datore di lavoro, queste debbono intendersi quali somme depurate da ritenute e contributi.
Corte di Cassazione, sentenza n. 1464 del 2 febbraio 2012
La ripetizione dell'indebito da parte del lavoratore non può che avere ad oggetto esclusivamente le somme da quest'ultimo effettivamente percepite, al netto, quindi, delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali.
Tar Toscana, sentenza n. 858 del 22 giungo 2017
Ciò che rileva non è il rapporto intercorrente tra l'interessato e l'Agenzia fiscale - regolato dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR - ma quello fra il ricorrente e l'Amministrazione di servizio, nell'ambito del quale la seconda versa al primo gli emolumenti al netto delle ritenute fiscali (nonché previdenziali e assistenziali); con la conseguenza che non risulta né logico, né equo, né lecito chiedere all'interessato un adempimento che può essere posto in essere direttamente dall'Amministrazione stessa senza gravare sul soggetto interessato in maniera non coerente con i fini del dovuto recupero delle somme erogate a titolo di imposte e contributi.
Il richiamo al TUIR, secondo il T.A.R. Toscana, non risulta adeguato a superare il consolidato orientamento giurisprudenziale più volte espresso dalle varie giurisdizioni ordinaria ed amministrativa, in base al quale la ripetizione dell'indebito nei confronti del dipendente non può non avere ad oggetto le sole somme effettivamente "pagate" (come recita l'art. 2033 c.c.) a quest'ultimo e da lui effettivamente percepite in eccesso, vale a dire quanto e solo quanto effettivamente sia entrato nella sfera patrimoniale del dipendente" (Cons. di Stato, Sez. VI, 2 marzo 2009, n. 1164).
Il recupero va quindi operato al netto di ogni ritenuta.
Per quanto attiene ai rapporti tra Erario e Pubblica Amministrazione quale sostituto di imposta, va ricordato che l'art 38 del d.p.r. 602/1972 colloca come soggetti che possono inoltrare istanza di rimborso, sia coloro che hanno effettuato il versamento diretto (nella specie il sostituto d'imposta datore di lavoro), sia il percipiente dipendente pubblico.

Se le indicazioni possono dirsi prive di dubbia interpretazione, non si può certo affermare che brillino invece nelle istruzioni operative o che tengano conto delle difficoltà che possono figurarsi.
Si tratterebbe, in buona sostanza, di conteggiare l'esatta imposta trattenuta al momento dell'indebita corresponsione, e decurtarla dal lordo, già decurtato dei contributi previdenziali, realizzando di tal ciò un importo netto a ripetere in restituzione.
La faccenda si fa evidentemente piuttosto complicata quando i recuperi riguardano somme corrisposte a personale cessato, oppure a personale in forza ma relative ad anni precedenti.

[3] Cons. Stato, Comm. Spec., 5 febbraio 2001.

Ricordiamo che l'obbligo di restituzione in capo al lavoratore delle somme percepite per alcuni periodi e rilevatesi successivamente come non dovute, segue le regole civilistiche in materia di prescrizione (ossia dell'eventuale estinzione del diritto determinata dal mancato esercizio da parte del titolare entro un termine stabilito dalla legge).
In proposito il codice civile, all'art. 2946[4], dispone che i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di 10 anni.
Questo per dire che seguire le istruzioni della giurisprudenza menzionata può diventare molto complicato nel momento in cui, oggetto del recupero, è una somma relativa a un decennio precedente, o addirittura, ad un periodo precedente, in ragione di un'interruzione della prescrizione operata da un atto di costituzione in mora adeguatamente disposto dal datore di lavoro[5].

3. La posizione diversa dell'Agenzia delle Entrate: onere deducibile

3.1 Risoluzione n. 71 del 29 febbraio 2008, e n. 110/E del 29 luglio 2005

Secondo l'Agenzia il recupero di una somma va operato al lordo delle ritenute fiscali operate a carico del lavoratore.
L'analisi dell'Agenzia muove dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR che prevede a partire dal 1° gennaio 1998, un nuovo onere deducibile dal reddito complessivo del contribuente. Tale onere è di ammontare pari all'importo delle somme che, sono state assoggettate a tassazione e, successivamente, rimborsate all'ente erogatore.
Con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326, è stato precisato, al riguardo, che attraverso l'introduzione di tale onere deducibile, il legislatore ha cercato di risolvere il problema del rimborso delle imposte pagate su somme percepite e assoggettate a tassazione secondo il criterio di cassa e poi restituite al soggetto erogatore. Non essendo in fatti previsto l'istituto delle sopravvenienze passive per i redditi tassati con il criterio di cassa, rimaneva dubbia l'esistenza di un supporto giuridico per procedere al rimborso delle imposte relative a somme che erano entrate nella disponibilità del contribuente, ma che successivamente erano state restituite.
La risoluzione del 2008 n. 71 richiama un'altra risoluzione, la n. 110/E del 2005, nella quale si è precisato che l'introduzione della lett. d-bis si è resa necessaria proprio in quanto il sistema di rapporti tra Erario, sostituto e sostituito comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate, avvenga al lordo delle imposte che l'ente erogatore ha versato all'erario in qualità di sostituto d'imposta.
La risoluzione poi ha chiarito che l'onere deducibile, rappresentato dal rimborso lordo che il dipendente deve restituire, potrà essere riconosciuto direttamente dal sostituto d'imposta che applicherà le ritenute sulla differenza tra l'imponibile spettante al dipendente e l'onere deducibile relativo al rimborso effettuato allo stesso.
In alternativa, il dipendente, nel periodo in cui la somma è restituita, potrà operare una corrispondente deduzione dal proprio imponibile fiscale, pari all'importo, lordo di ritenute, corrisposto al datore di lavoro.
L'Agenzia precisa inoltre che, circa il rapporto tra l'applicazione dell'articolo 10, comma 1, lettera d – bis) del TUIR e l'istanza di rimborso dei versamenti diretti in base all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, quest'ultima istanza è ammessa esclusivamente per le ipotesi di **errore materiale**, **duplicazione totale o parziale dell'obbligo di versamento, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento**. In sostanza il rimborso è previsto per le

[4] Art. 2946, c.c.: "*Salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni [c.c. 480, 2953]*"
[5] Art. 2943 c.c.: "*La prescrizione è interrotta [c.c. 1073, 1165, 1310, 2880, 2964] dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio [c.c. 2653, n. 5], sia questo di cognizione [c.p.c. 163] ovvero conservativo [c.p.c. 671] o esecutivo [c.p.c. 474]. È pure interrotta dalla domanda proposta nel corso di un giudizio [c.p.c. 34, 36, 267, 499]. L'interruzione si verifica anche se il giudice adito è incompetente [c.p.c. 18]. La prescrizione è inoltre interrotta da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore [c.c. 1219, 1957, 2944] e dall'atto notificato con il quale una parte, in presenza di compromesso o clausola compromissoria, dichiara la propria intenzione di promuovere il procedimento arbitrale, propone la domanda e procede, per quanto le spetta, alla nomina degli arbitri*"

ipotesi in cui il prelievo alla fonte è viziato esclusivamente sotto il profilo tributario per vizi inerenti alla debenza stessa delle imposte e non anche in conseguenza delle particolari vicende cui il reddito, al quale la ritenuta accede, è sottoposto.
Di conseguenza, in mancanza di tali presupposti, occorre procedere con l'applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR.

3.1.1 Cosa succede se il reddito complessivo è inferiore all'onere deducibile?

Sarebbe legittima la richiesta di rimborso all'Amministrazione Finanziaria[6] per la parte di onere deducibile non dedotta dal reddito complessivo?
La riposta alla domanda è nella legge di Stabilità per l'anno 2014[7], che ha novellato l'art. 10, comma 1, lett. d-bis) del TUIR così riformulandolo: "*«(...) L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze[8]».*

È del tutto evidente che la soluzione legislativa si pone in netto contrasto con la prevalente giurisprudenza, pur potendosi affermare che il risultato che realizzano le due diverse strade, quella dell'onere deducibile o del recupero al netto dell'Irpef versata, conducono per le tasche del dipendente, allo stesso risultato, centesimo più centesimo meno.
Dove invece i risultati divergono consistentemente e dove i rischi di una responsabilità amministrativa contabile si affacciano alle porte dei soggetti che rispondono di tali responsabilità, è nell'IRPEF non restituita dai dipendenti, nel caso in cui si proceda al recupero netto della somma.
Come si rappresenta l'IRPEF non recuperata dal datore di lavoro che si vede rifiutare l'istanza di rimborso dall'Amministrazione Finanziaria, in ragione di un mancato riconoscimento da parte della stessa dei presupposti legittimanti la richiesta di rimborso?
Certamente come un danno al patrimonio pubblico.

3.2 Risposta n. 291 di luglio 2019.

La domanda dell'istante riguarda il trattamento fiscale di un recupero di somme nei confronti di ex dipendenti.
In particolare è stato chiesto all'Agenzia se la somma potesse essere chiesta in restituzione al lordo delle ritenute fiscali, lasciando ai dipendenti la possibilità di recuperare l'IRPEF attraverso lo strumento dell'onere deducibile di cui all'art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR; oppure se dovesse essere chiesta in restituzione al netto delle ritenute, in questo caso lasciando al sostituto d'imposta l'onere di chiedere rimborso all'erario delle somme relative all'IRPEF versata all'epoca dell'indebita corresponsione.
La risposta dell'Agenzia non si discosta dal precedente orientamento.
Il rinvio è il medesimo, quello all'art. 10, comma 1, lett. *d-bis,* del TUIR[9], ai sensi del quale, *d-bis) "le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».*

[6] Rimborso ex art. 38 del DPR n. 602/1973.
[7] *Art 1. Comma 174 – L. n. 147 del 27/12/2013*
[8] Decreto del MEF del 5 aprile 2016.
[9] DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Le argomentazioni e le fonti legali di riferimento sono le stesse della risoluzione del 2008 e sopra riportate.
Ciò che di utile è aggiunto a conferma del corretto operare, sono le istruzioni per il datore di lavoro che procede con il recupero di somme nei confronti di dipendenti cessati dal servizio.
Anche in questo caso la somma da chiedere in restituzione è derivante dal lordo decurtato dai contributi previdenziali. Tale lordo si rappresenta come onere deducibile.
Una volta recuperata la somma, l'istante datore di lavoro, sarà tenuto a rilasciare agli ex dipendenti apposita dichiarazione attestante la percezione delle somme restituite al lordo delle ritenute IRPEF operate in sede di erogazione, al fine di consentire agli ex dipendenti di avvalersi, in sede di dichiarazione dei redditi, dell'onere deducibile in esame.

In Evidenza:

CORSO DI FORMAZIONE SU:

TUTTO QUELLO CHE CAMBIA NELLA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO

Docente: Dott.ssa Consuelo Ziggiotto

Date e sedi

10/10/2019	Milano	Doria Grand Hotel, Viale Andrea Doria 22, 20124 Milano
11/10/2019	Torino	Best Western Plus Hotel Genova, Via Sacchi 14/B, 10128 Torino
14/10/2019	Mantova	Hotel La Favorita, Via S. Cognetti De Martiis 1, 46100 Mantova
18/10/2019	Grisignano (VI)	Magnolia Hotel, Via Mazzini 1, 36040 Grisignano Di Zocco (VI)
22/10/2019	Bologna	Millenn Hotel, Via Boldrini 4, 40121 Bologna
23/10/2019	Firenze	Hotel Londra, Via J. Da Diacceto 18 - 50123 Firenze
24/10/2019	Mestre (VE)	Best Western Hotel Bologna, Via Piave 214, 30171 Mestre (VE)
30/10/2019	Genova	Grand Hotel Savoia, Via Arsenale di Terra 5, 16126 Genova

CLICCA QUI PER SCARICARE IL PROGRAMMA DEL CORSO

OFFERTA PUBLIKA

CORSI IN HOUSE

Clicca QUI per scaricare l'informativa con il catalogo dei corsi disponibili presso gli enti

I servizi di Publika:

SERVICE BUSTE PAGA

Supporto per la gestione del Personale

Clicca QUI per visualizzare maggiori informazioni